FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT NIAL FENNELLY

fremsat den 13. januar 2000 [1]

1. Dette traktatbrudssøgsmål vedrører behandlingen af grænseoverskridende transaktioner i relation til det fælles merværdiafgiftssystem. Den Franske Republik afviser at tilbagebetale moms i henhold til ottende momsdirektiv [2] i tilfælde, hvor momsen er erlagt i Frankrig af tyske affaldshåndteringsvirksomheder i forbindelse med tjenester, der som led i virksomheden er udført for dem af underentreprenører i Frankrig. I det omfang ottende direktiv finder anvendelse, bestemmes det heri, at der skal ske tilbagebetaling af den moms, som en afgiftspligtig person har erlagt i en anden medlemsstat, i stedet for, at beløbet fradrages som indgående moms. Løsningen af problemet afhænger af en fortolkning af reglerne om bestemmelsen af stedet for afgiftspligten i relation til tjenesteydelser i artikel 9 i sjette momsdirektiv [3].

I — De relevante retsregler og faktiske omstændigheder

2. Formålet med ottende direktiv fremgår af dets anden betragtning, hvorefter »det bør undgås, at en afgiftspligtig person, som er etableret i en medlemsstat, definitivt skal afholde den afgift, der i en medlemsstat er faktureret for levering af goder eller præstation af tjenesteydelser, eller som i denne medlemsstat er erlagt for indførsel, og således være udsat for dobbelt beskatning«. Artikel 1 og 2 i ottende direktiv indeholder to betingelser, der begge skal opfyldt, for at der opnås ret til tilbagebetaling af moms. For det første skal den, som kræver tilbagebetaling, være etableret på en anden medlemsstats område og må ikke have hjemsted for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra virksomheden er blevet udøvet, i den medlemsstat, hvor der kræves tilbagebetaling, og for det andet må han ikke i det relevante tidsrum have »præsteret sådanne tjenesteydelser, der må betragtes som foregået i det pågældende land«. Retten til tilbagebetaling omfatter den moms, »som er blevet opkrævet for tjenesteydelser ... der er leveret ham i indlandet af en anden afgiftspligtig ... [i det land, fra hvilket der kræves tilbagebetaling] i det omfang, hvor ... disse tjenesteydelser anvendes til brug [for hans økonomiske virksomhed i den medlemsstat, hvor han er etableret]«. Ved afgørelsen af, hvorvidt den, som kræver tilbagebeta-

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF af 6.12.1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet, EFT L 331, s. 11 (herefter »ottende direktiv«).

3 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, EFT L 145, s. 1 (herefter »sjette direktiv«).

ling, skal *anses for* at have præsteret tjenesteydelser i den pågældende medlemsstat, er det nødvendigt at gennemgå sjette direktivs regler om leveringsstedet.

3. Artikel 9 i sjette direktiv vedrører leveringsstedet for tjenesteydelser. Artikel 9, stk. 1, opstiller følgende hovedregel:

»Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.«

Artikel 9, stk. 2, indeholder imidlertid en række særregler for bestemte kategorier af tjenester. Artikel 9, stk. 2, opregner en række omfattende kategorier af tjenesteydelser, hvis leveringssted anses for at være »det sted, hvor disse tjenesteydelser faktisk udføres«. Den relevante kategori i den foreliggende sag findes i artikel 9, stk. 2, litra c), fjerde led, som vedrører »arbejde udført på løsøregenstande«.

4. Denne bestemmelse er blevet gennemført i fransk ret ved artikel 259 A, nr. 4, i code général des impôts (den almindelige lov om skatter og afgifter, herefter »CGI«), ifølge hvilken leveringsstedet for tjenesteydelser, der faktisk udføres i Frankrig, herunder »arbejde på og sagkyndig vurdering af løsøregenstande«, anses for at være beliggende i Frankrig. Det bestrides ikke, at denne bestemmelse er en korrekt gennemførelse af artikel 9, stk. 2, litra c), fjerde led, i fransk ret. Den foreliggende tvist udspringer derimod af et administrativt notat (herefter »notatet«), som i 1992 blev udsendt af det franske skatte- og afgiftsforvaltnings lovkontor, og som er rettet til alle tjenestesteder inden for den nationale skatte- og afgiftsforvaltning, der er ansvarlige for opkrævning af moms. Med hensyn til kontrakter om affaldshåndtering pålægger notatet de pågældende myndigheder, i henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), og CGI's artikel 259 A, nr. 4, at opkræve fransk moms ikke blot af affaldsbortskaffelse, der udføres i Frankrig, men også af de tjenester, der udføres af en hovedentreprenør for sine kunder, hvis entreprenøren fakturerer sine kunder de samlede omkostninger for tjenestens udførelse i henhold til en kontrakt, hvis hovedbestanddel udgøres af den pris, som betales for tjenesten til en lokal entreprenør i Frankrig, der faktisk udfører arbejdet dér. Den omstændighed, at hovedentreprenøren ikke selv foretager nogen del af bortskaffelsen af affaldet, er uden betydning, så snart denne er overdraget til underentreprenøren. Notatet medfører, at hovedentreprenører i en anden medlemsstat nægtes ret til tilbagebetaling af moms.

5. Sagens faktiske omstændigheder er, at de franske myndigheder nægter at tilbagebetale fransk moms til en række tyske afgifts-

pligtige personer. Disse tyske virksomheder har indgået kontrakter med lokale myndigheder, industrivirksomheder og offentlige såvel som private virksomheder om indsamling, sortering, oplagring og bortskaffelse af affald. De har givet en del af arbejdet i underentreprise til virksomheder, der er specialiserede i bortskaffelse af affald. Eftersom disse underentreprenører er etableret i Frankrig, afkræver de fransk moms af deres tjenesteydelser. De tyske virksomheder debiterer deres kunder tysk moms af den samlede pris. Eftersom de ikke har kunnet foretage fradrag i Tyskland for den franske moms, har de ansøgt om tilbagebetaling af denne fra de franske myndigheder, hvilket er blevet afslået.

6. De pågældende hovedentreprenører klagede til Kommissionen over afslaget på tilbagebetaling. Kommissionen oplyste ved skrivelse af 23. oktober 1992 Den Franske Republik om klagen og anmodede om en forklaring på grundlaget for de pågældende afslag. På et møde den 17. november 1992 og i en skrivelse til Kommissionen af 7. januar 1993 gjorde de franske myndigheder gældende, at reglerne om bestemmelse af stedet for afgiftspligten i CGI's artikel 259 A, nr. 4, og i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), fandt anvendelse. Efter de franske myndigheders opfattelse bestod hovedbestanddelen af en kontrakt om affaldshåndtering som den omtvistede i bortskaffelse eller behandling af det pågældende affald, uanset om en del af arbejdet var givet i underentreprise. Den omstændighed i sig selv, at arbejdet blev udført i Frankrig af afgiftspligtige personer, der er etableret dér, er uden betydning, fordi hele kontrakten bør behandles som en helhed, og arbejdet bør anses for at være blevet udført i Frankrig af hovedentreprenøren. Denne var derfor forpligtet til at betale fransk moms og var ikke berettiget til at kræve tilbagebetaling i henhold til ottende direktiv.

II — Den administrative procedure

7. Kommissionen sendte den 8. juni 1993 Den Franske Republik en åbningsskrivelse, hvori den afviste de franske myndigheders argumentation og fastslog, at hovedkontrakten om affaldshåndtering skulle behandles uafhængigt af underkontrakten.

8. Den Franske Republik fastholdt i skrivelse af 6. august 1993 sin opfattelse. De pågældende hovedentreprenører kunne imidlertid lade sig momsregistrere i Frankrig og derigennem i overensstemmelse med artikel 17 i sjette direktiv gøre krav på fradrag af den franske moms, der var indeholdt i de fakturaer, som de modtog fra deres underentreprenører.

9. Kommissionen afgav den 10. april 1996 en begrundet udtalelse, hvori den navnlig tilbageviste de franske myndigheders opfattelse af, at hoved- og underkontrakter kan sidestilles, således at hovedentreprenøren anses for ansvarlig for de håndteringsarbej-

der, som udføres af underentreprenører i Frankrig.

10. Den Franske Republik efterkom ikke den begrundede udtalelse, men sendte den 12. juni 1996 et yderligere memorandum til Kommissionen, i hvilket medlemsstaten navnlig understregede, at det var nødvendigt at indføre en samlet fortolkning af kontrakter om affaldshåndtering, specielt fordi de lokale myndigheder og andre kunder, der indgår sådanne kontrakter, betaler én samlet pris for, hvad de betragter som én enkelt tjenesteydelse, der består i at få deres affald håndteret.

11. Den 16. september 1997 anlagde Kommissionen i medfør af EF-traktatens artikel 169 (nu artikel 226 EF) den foreliggende sag, hvorunder den har nedlagt følgende påstande:

a) Det fastslås, at Den Franske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til ottende direktiv, særlig direktivets artikel 2, idet den nægter at tilbagebetale moms til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet, når sådanne afgiftspligtige har overdraget udførelsen af en del af et arbejde til en afgiftspligtig person, der er etableret i Frankrig.

b) Den Franske Republik tilpligtes at betale sagens omkostninger.

III — Stillingtagen

A — *Formaliteten*

i) Påstanden om delvis afvisning

12. Den Franske Republik gør gældende, at sagen bør afvises, i det omfang der søges opnået en generel afgørelse om traktatbrud, der angår andet og mere end kontrakter om affaldshåndtering, og som således skal gælde for alle tjenesteydelser, der udføres af franske underentreprenører med hensyn til arbejde udført på løsøregenstande. Det anføres, at Kommissionen ikke, hverken i stævningen eller under den administrative procedure, har angivet det faktiske eller retlige grundlag for en sådan generel afgørelse [4].

13. Kommissionen gør i sin replik gældende, at spørgsmålet om, hvorledes kontrakter om affaldshåndtering i afgiftsmæssig henseende behandles korrekt, ikke kan adskilles fra det generelle spørgsmål om den korrekte fortolkning af artikel 9, stk. 2, litra c), fjerde led, i sjette direktiv. Dette fremgår klart af, at Den Franske

4 — Den Franske Republik har navnlig henvist til dom af 31.3.1992, sag C-52/90, Kommissionen mod Danmark, Sml. I, s. 2187, præmis 17.

Republik i sit svarskrift inddrager fortolkningen af denne bestemmelse, som Den Franske Republik selv medgiver ikke nødvendigvis er begrænset til at angå sådanne kontrakter. Kommissionen henviser til Domstolens kritik af den snævre formulering af stævningen i en tidligere sag, Kommissionen mod Frankrig, der angik et tilsvarende spørgsmål af generel karakter, men hvor Kommissionens påstande i stævningen alene angik en enkelt sektor [5]. Det gøres desuden gældende, at Den Franske Republiks ret til kontradiktion ikke er berørt, idet omfanget af Kommissionens klagepunkter er uændret under den administrative procedure og under sagen for Domstolen.

14. Den Franske Republik gør i sin duplik gældende, at det fremgår af den omstændighed, at Domstolen begrænsede sin afgørelse i sagen om udbyttemodtagernes skattegodtgørelse (»avoir fiscal«-sagen) til den særlige sektor, der var nævnt i Kommissionens stævning, at Kommissionen i henhold til traktatens artikel 169 ikke kan anmode Domstolen om at træffe en generel afgørelse, medmindre den under den administrative procedure har formuleret et tilsvarende omfattende klagepunkt. Under den mundtlige forhandling udtalte Kommissionens befuldmægtigede, at den franske fortolkning af artikel 9, stk. 2, litra c), fjerde led, kan anvendes i videre omfang end blot på området for kontrakter om affaldshåndtering.

5 — Dom af 28.1.1986, sag 270/83 (»avoir fiscal-sagen«), Sml. s. 273.

ii) Forslag til afgørelse af spørgsmålet om delvis afvisning

15. Ifølge Domstolens faste praksis »har den administrative procedure til formål at give den berørte medlemsstat lejlighed til dels at opfylde sine fællesskabsretlige forpligtelser, dels virkningsfuldt at tage til genmæle over for Kommissionens klagepunkter«, idet »genstanden for et søgsmål i henhold til traktatens artikel 169 [følgelig] fastlægges ... under den forudgående administrative procedure i henhold til denne traktatbestemmelse«, og »stævningen ... derfor ikke kan støttes på andre klagepunkter end dem, der er nævnt i den begrundede udtalelse« [6]. Det væsentlige er, at »overholdelse af retten til kontradiktion [alene] afhænger ... af, at klagepunkterne i stævningen og i den begrundede udtalelse er identiske ...« [7]. Efter min opfattelse opfylder stævningen i den foreliggende sag disse kriterier, og Den Franske Republik kan ikke med rimelighed hævde, at man ikke var bekendt med den generelle karakter af Kommissionens klagepunkt i denne sag.

16. Klagepunktet vedrørende fortolkningen af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), vedrører navnlig, men ikke udelukkende, behandlingen af sammensatte kontrakter om affaldshåndtering. Den begrundede

6 — Jf. f.eks. dom af 20.3.1997, sag C-96/95, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 1653, præmis 22, af 11.6.1998, sag C-206/96, Kommissionen mod Luxembourg, Sml. I, s. 3401, præmis 13, og af 28.10.1999, sag C-328/96, Kommissionen mod Østrig, Sml. I, s. 7479, præmis 34.

7 — Dommen i sagen Kommissionen mod Østrig, jf. ovenfor, præmis 40.

udtalelse fremlægger i en generel form den korrekte fortolkning af artikel 9, stk. 2, litra c). Dens formelle konklusion i den begrundede udtalelse er udformet i tilsvarende generelle vendinger som de påstande, Kommissionen nu har nedlagt i sagen for Domstolen. Følgelig kan det foreliggende traktatbrudssøgsmål ikke afvises med den begrundelse, at der ikke er overensstemmelse mellem stævningen for Domstolen, og hvad Kommissionen har gjort gældende under den administrative procedure [8].

17. Det følger dog ikke heraf, at klagepunktet er begrundet i sin vide formulering, selv om det kan admitteres.

18. Det vil være hensigtsmæssigt at inddrage baggrunden for den kritik, som Domstolen udtalte i sagen om udbyttemodtagernes skattegodtgørelse vedrørende Kommissionens beslutning om at begrænse sit klagepunkt i stævningen til kun at omfatte den anfægtede skatteregels anvendelse i forsikringssektoren på grund af, at »de indgivne klager vedrørte denne erhvervsgren«, uanset at bestemmelsen fandt generel anvendelse [9]. Domstolen bemærkede, at dette »beklageligvis indebærer, at [der alene rejses] problemer vedrørende forhold, som kun omfatter en del af anvendelsesområdet for de pågældende franske lovbestemmelser« [10]. I den foreliggende sag forholder det sig imidlertid anderledes. Det er ikke CGI's artikel 259 A, nr. 4, selv, men anvendelsen heraf i et notat, der hævdes ikke at være i overensstemmelse med fællesskabsretten. Det mere omfattende klagepunkt, der er indeholdt i stævningen for Domstolen, kan meget vel være begrundet, men om det faktisk er tilfældet, er efter min mening uløseligt forbundet med fortolkningen af sjette direktivs artikel 9, og dette bør bedømmes af Domstolen som led i dens prøvelse af sagens realitet.

B — *Realiteten*

19. Grænseoverskridende transaktioner giver, som det hedder i syvende betragtning til sjette direktiv, anledning til »kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne«. Faren for dette opstår navnlig, når en tjenesteydende virksomhed i én medlemsstat udfører sine tjenester i en anden.

20. Sjette direktivs artikel 9 indeholder en række mere generelle bestemmelser, der har til formål, som Domstolen har udtalt i Dudda-dommen, »som det fremgår af artikel 9, stk. 3 ... om end kun for en række specifikke situationer, dels at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt afgiftspåligning, dels at sikre, at alle afgifts-

8 — Omstændighederne i denne sag adskiller sig herved fra omstændighederne i dom af 24.11.1992, sag C-237/90, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 5973, i hvilken Kommissionens forsøg på at udvide en påstand om manglende gennemførelse af et direktiv til at omfatte en påstand om tilsidesættelse af direktivet i praksis, blev afvist af Domstolen, jf. præmis 18-22.

9 — Jf. ovenfor i fodnote 5, præmis 7.

10 — Præmis 9.

pligtige transaktioner beskattes« [11]. Bestemmelsen fordeler skattebyrden ved hjælp af to regler. Artikel 9, stk. 1, indeholder en »hovedregel«, idet der »ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret ... hjemstedet for sin økonomiske virksomhed ...« [12]. Artikel 9, stk. 2, fraviger denne regel i en række særlige tilfælde. Imidlertid har Domstolen også udtalt, at det »følger [heraf], at man ikke ved fortolkningen af artikel 9 kan tillægge artiklens stk. 1 større vægt end artiklens stk. 2. Det, der i hvert enkelt tilfælde må afgøres, er, om der foreligger et af de tilfælde, der er angivet i artikel 9, stk. 2; hvis ikke, finder artiklens stk. 1 anvendelse« [13].

21. I hvert enkelt tilfælde skal det undersøges, om sagen er omfattet af et af den »række særlige tilknytningsmomenter [der er indeholdt i sjette direktivs artikel 9, stk. 2,], mens artikel 9, stk. 1, indeholder hovedreglen på området« [14]. Selv om denne sidstnævnte regel ikke har forrang, anser Domstolen dog den første regel for at have en karakter af undtagelse [15]. Det er tilstrækkeligt at konstatere, at det utvetydigt skal godtgøres, at der foreligger en af de særlige situationer, idet det ellers er den generelle regel om etableringsstedet i artikel 9, stk. 1, der skal anvendes, eftersom ikke alle tjenester er omfattet af artikel 9, stk. 2.

22. Kommissionen og Den Franske Republik har været særdeles uenige om indholdet og arten af de pågældende kontrakter om affaldshåndtering med henblik på anvendelsen af sjette direktivs artikel 9. Kommissionen anser dem for at angå en sammensat række transaktioner, hvoraf kun nogle består i »arbejde udført på løsøregenstande« i artikel 9, stk. 2, litra c), fjerde led's forstand. Den Franske Republik bestrider ikke, at kontrakterne er sammensatte. Det gøres imidlertid gældende, at deres hovedbestanddel er bortskaffelse og nyttiggørelse af affald, hvilket er formålet med samtlige øvrige elementer, og at disse karakteristiske dele af arbejdet alle er udført i Frankrig. Kontrakterne om affaldshåndtering bør betragtes som én enkelt transaktion og ikke splittes op i de enkelte dele af bortskaffelsen. Den karakteristiske transaktion er »arbejde udført på løsøregenstande«. De er både udført i Frankrig og giver kontrakten dens væsentlige karakter. Følgelig finder artikel 9, stk. 2, litra c), anvendelse på hele det arbejde, som udføres i henhold til hovedkontrakten.

23. Argumentet om, at en af de situationer, der er opregnet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, foreligger, fører, i overensstemmelse med Dudda-dommen, til, at det franske anbringende skal overvejes først.

24. Det er vigtigt ikke at overse to enkle sammenhænge. Der er enighed om, at

11 — Dom af 26.9.1996, sag C-327/94, Dudda, Sml. I, s. 4595, præmis 20.

12 — Dom af 17.7.1997, sag C-190/95, ARO Lease, Sml. I, s. 4383, præmis 15.

13 — Dudda-dommen, præmis 21.

14 — Dudda-dommen, præmis 20.

15 — Jf. Domstolens seneste udtalelse i ARO Lease-dommen, præmis 13 og 16.

tjenester, der udføres af franske underentreprenører, er undergivet franske afgifter, og at tvisten alene angår det krav om tilbagebetaling, som hovedentreprenørerne har fremsat i henhold til ottende direktiv. Det spørgsmål, sagen angår, er endvidere, om hovedkontrakterne skal anses for en helhed. Ifølge fransk opfattelse skal de tjenester, der udføres i henhold til hovedkontrakten, betragtes under ét som »arbejde udført på løsøregenstande«, og skal anses for at være udført i Frankrig af hovedentreprenøren fuldstændig på samme måde, som hvis han selv havde udført arbejdet direkte dér. At arbejdet gives i underentreprise, ændrer intet herved, idet der skal anlægges en samlet betragtning.

25. Inden jeg tager stilling hertil på baggrund af sjette direktivs artikel 9 — ud fra bestemmelsens systematik, formål og funktion — vil jeg afvise to specielle retlige anbringender, som Den Franske Republik har fremsat.

26. For det første støtter Den Franske Republik sit anbringende om en samlet forståelse på den definition af »affaldshåndtering«, der findes i affaldsdirektivet: »indsamling, transport, nyttiggørelse og bortskaffelse af affald, herunder tilsyn i forbindelse hermed, samt tilsyn med losseplads efter deres lukning« [16]. Disse transaktioner svarer uden tvivl, helt eller delvis, til de tjenester, der udføres i henhold til hovedkontrakterne, men er efter min mening ikke af relevans for afgørelsen af, om sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), finder anvendelse i tilfælde, hvor nogle elementer angår »arbejde udført på løsøregenstande« og andre ikke. Definitionen vedrører i øvrigt på ingen måde dette begreb. Domstolen har til tider henvist til en definition i en fællesskabsretlig bestemmelse for at klargøre betydningen af en anden bestemmelse [17]. Dette er ikke tilfældet her. Definitionen af affaldshåndtering kan ikke belyse betydningen af »arbejde udført på løsøregenstande«. Indsamling og transport forekommer ikke at være sådant arbejde, selv om de er omfattet af definitionen. Sortering og oplagring er ikke omfattet af definitionen, men er en del af genstanden for hovedkontrakterne. I virkeligheden kan definitionen højst tjene til bekræftelse af, at den omfatter en række forskellige transaktioner. Jeg vil vende tilbage til dette spørgsmål i punkt 32.

27. Den Franske Republik har for det andet påberåbt sig to traktatbrudssøgsmål vedrørende »reklameydelser« til støtte for sit anbringende med hensyn til sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), andet led [18]. I disse sager fastslog Domstolen, at Den Franske Republik og Storhertugdømmet Luxembourg havde tilsidesat deres forpligtelser i henhold til sjette direktiv ved (i det første tilfælde gennem et administrativt cirkulære

16 — Artikel 1, litra d), i Rådets direktiv 75/442/EØF af 15.7.1975 om affald (EFT L 194, s. 39), som ændret ved Rådets direktiv 91/156/EØF af 18.3.1991 (EFT L 78, s. 32).

17 — Dom af 25.2.1999, sag C-349/96, CPP, Sml. I, s. 973, om »forsikringstransaktioner« som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra a), fortolket på baggrund af forsikringsdirektiverne.

18 — Domme af 17.11.1993, sag C-68/92, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 5881, og sag C-69/92, Kommissionen mod Luxembourg, Sml. I, s. 5907 (herefter »reklameydelsesdommene«).

og i det andet gennem den praksis, der blev fulgt) at udelukke visse markedsføringstjenester (hvoraf nogle omfattede en vis levering af varer) fra at være omfattet af definitionen af »reklameydelser«. Dommene berører dog ikke på nogen måde det spørgsmål, der foreligger til påkendelse i denne sag, nemlig hvorledes kontrakter om tjenesteydelser, der dels angår forhold, som er omfattet af kriterierne i artikel 9, stk. 2, mens andre elementer ikke er omfattet, skal kvalificeres i relation til artikel 9, stk. 1 eller stk. 2.

28. Hverken definitionen af »affaldshåndtering« eller afgørelserne i reklameydelsesdommene kan anvendes til løsning af dette centrale spørgsmål.

29. Kærnen i den franske argumentation er, at hovedkontrakten skal behandles som en enhed og kvalificeres under hensyn til dens påståede væsentligste egenskab. Følgelig skal alle de tjenester, der skal ydes i henhold hertil, anses for at være ydet i Frankrig, selv om en betragtelig række af de transaktioner, som kontrakten omfatter, ikke vedrører »arbejde udført på løsøregenstande« og ikke faktisk udføres i Frankrig.

30. Følgelig skulle den tyske hovedentreprenør efter fransk opfattelse, som det blev fremført under den mundtlige forhandling, have udpeget og anmeldt en repræsentant over for afgiftsmyndighederne, som det er bestemt i sjette direktivs artikel 21. Der ville i så tilfælde ikke opstå spørgsmål om tilbagebetaling i henhold til ottende direktiv. Den moms, der er erlagt for de franske underentreprenørers tjenesteydelser, ville simpelthen blive fratrukket i overensstemmelse med den sædvanlige fremgangsmåde i henhold til artikel 17 i sjette direktiv.

31. Det forekommer umiddelbart usædvanligt, at en afgiftspligtig person, der er etableret i Tyskland, skal afkræve sine tyske kunder fransk moms for ydelser, der er leveret dem i Tyskland. Hovedreglen i sjette direktivs artikel 9, stk. 1, ville dermed blive helt uvirksom. Som Kommissionen har anført, ville det medføre usikkerhed for en sådan afgiftspligtig persons tyske kunder om, hvilken momssats der skulle finde anvendelse, idet anvendeligheden af artikel 9, stk. 1, ville afhænge af, hvordan kontrakten i sin helhed ville blive kvalificeret under hensyn til, hvilke af dens bestanddele der ville udgøre »arbejde udført på løsøregenstande«.

32. Domstolen havde i Linthorst-dommen lejlighed til at udtale sig om anvendeligheden af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), fjerde led[19]. Domstolen fastslog, at dyrlægers behandling af dyr ikke var »arbejde udført på løsøregenstande«. Efter Domstolens opfattelse »[fremkalder] dette

19 — Dom af 6.3.1997, sag C-167/95, Linthorst, Pouwels og Scheres, Sml. I, s. 1195, herefter »Linthorst-dommen«.

udsagn ... efter sin gængse betydning et indtryk af en rent fysisk behandling af løsøregenstande, som principielt ikke er videnskabelig eller intellektuel« [20]. Med understregningen af, at »dyrlægens hovedfunktion ... grundlæggende [består] i at udføre terapeutiske behandlinger, der gennemføres på dyrene i henhold til videnskabelige regler«, antog Domstolen, at det lejlighedsvise »fysiske indgreb på dyret«, som kan være nødvendigt, »ikke [kan] anses for tilstrækkeligt til, at behandlingen kan betegnes som 'arbejde'« [21]. Mens Den Franske Republik henviser til denne afgørelse som begrundelse for sit anbringende om, at indsamling, opdeling, oplagring, sortering, deponering, behandling, forbrænding og de fleste former for nyttiggørelse udgør et »arbejde udført på løsøregenstande«, tror jeg, at afgørelsen omvendt viser, at anvendelsesområdet for dette begreb er meget begrænset. »En rent fysisk behandling« omfatter efter min mening ikke nogen af de områder, som Den Franske Republik opregner, muligvis med undtagelse af forbrænding og nyttiggørelse. Som korrekt anført af Kommissionen er affaldshåndtering ikke omfattet af et særligt punkt under artikel 9, stk. 2. Linthorst-dommen giver heller ikke noget grundlag for en samlet betragtning for så vidt angår henførelse af kontrakterne under artikel 9, stk. 1 og stk. 2. Følgelig falder kun nogle af de transaktioner, der indgår i affaldshåndtering, ind under anvendelsesområdet for artikel 9, stk. 2, litra c). Formentlig udgør de en del af det arbejde, som underentreprenørerne udfører i henhold til kontrakterne i den foreliggende sag. Disse transaktioner afgiftspålægges i Frankrig, men ikke nødvendigvis, fordi de er omfattet af artikel 9, stk. 2, litra c), idet der ikke er opstået nogen konflikt mellem artikel 9, stk. 1 og stk. 2, i denne henseende.

33. Som påpeget ovenfor i punkt 31, indgår der i Den Franske Republiks anbringender under alle omstændigheder en kunstig fortolkning af hovedkontrakten. Når det antages, at hovedentreprenøren udfører tjenester, som han har videregivet til andre i selvstændig underentreprise, indebærer denne fortolkning, at virksomheden anses for at levere tjenester til sig selv. Levering til sig selv kan forekomme i henhold til en udtrykkelig bestemmelse, således navnlig efter artikel 6, stk. 2, i sjette direktiv. Imidlertid er der ikke grundlag for en sådan antagelse, når der rent faktisk er to afgiftspligtige personer involveret. Der sker en tilsidesættelse af den selvstændighed i forsyningskæden for tjenesteydelser, som er et centralt element i momssystemet.

34. Kommissionen har desuden anført, at den logiske konsekvens af det system, som Den Franske Republik foreslår, vil være, at der skulle betales fransk moms af hele hovedkontraktens værdi, uanset at kun en del af det pågældende arbejde bliver udført i Frankrig. Selv om Den Franske Republik under den mundtlige forhandling hævdede, at kun den del af arbejdet, der rent faktisk udføres i Frankrig, i det mindste systema-

20 — Linthorst-dommen, præmis 16.

21 — Linthorst-dommen, præmis 17. Ved at afvise »en så vid fortolkning af udtrykket 'arbejde', [som] ville indebære, at litra c), tredje led, i den omhandlede artikel 9, stk. 2, blev overflødigt«, synes Domstolen at have bekræftet min opfattelse af (jf. punkt 16 i mit forslag til afgørelse i Linthorst-sagen), at begrebet »arbejde udført på løsøregenstande« ikke skal undergives en vid fortolkning.

tisk vil blive beskattet i dér, har Den Franske Republik ikke gjort rede for, hvorledes man vil opnå dette resultat på en måde, der er forenelig med tanken om en »samlet« fortolkning af hovedkontrakten på baggrund af dens væsentligste egenskaber. Jeg anser Kommissionens frygt for, at der er risiko for dobbeltbeskatning, for velbegrundet. Hovedentreprenøren forsyner sine tyske kunder med en omfattende tjenesteydelse i form af affaldsbehandling og har, da virksomheden er etableret i Tyskland, normalt pligt til at betale moms dér. Jeg kan ikke tiltræde Den Franske Republiks henvisning til Genius Holding-dommen [22] til støtte for det franske forslag om, at »medlemsstaterne [bør] ... give mulighed for berigtigelse af enhver urigtigt faktureret afgift, når udstederen af fakturaen beviser sin gode tro«. Denne udtalelse vedrører kun de omstændigheder, der er beskrevet i dommen, nemlig virkningen af ukorrekte fakturaer. Den er ikke et alternativ til den korrekte anvendelse af artikel 9 i sjette direktiv.

35. Efter min mening indeholder artikel 9, sammenholdt med ottende direktiv, en sammenhængende ramme for løsning af kompetencekonflikter. Hvor der er tale om et af de tilfælde, der er opregnet i artikel 9, stk. 2, er tjenesten faktisk henført til den medlemsstat, hvor den er udført, men ellers ikke. Ottende direktiv giver adgang til tilbagebetaling af afgift, som er betalt af en afgiftspligtig person i en anden medlemsstat til denne tjenesteyder. Dette er tænkt som en erstatning for det fradragssystem, der finder anvendelse inden for den enkelte medlemsstat. Indførelse af et andet system, hvor to medlemsstater er involveret, vil snarere komplicere end forenkle systemet. Hovedleverandøren af tjenesteydelser (i den foreliggende sag hovedentreprenøren) ville, som anført af Kommissionen, blive nødsaget til at foretage en kunstig eller fiktiv etablering i en anden medlemsstat.

36. Følgelig mener jeg, at det klart er med urette, at Den Franske Republik nægter at foretage tilbagebetalinger i overensstemmelse med ottende direktiv. Afslaget er begrundet i en forkert fortolkning af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), fjerde led.

37. På den anden side har Kommissionen ikke godtgjort, at Den Franske Republik har tilsidesat de pågældende bestemmelser, når bortses fra affaldshåndtering. Det omhandlede notat er nemlig umiddelbart begrænset til kontrakter om affaldshåndtering. Selv om en videre anvendelse af de samme principper ligeledes ville betyde, at Den Franske Republik tilsidesatte sine forpligtelser i henhold til ottende direktiv, har Kommissionen ikke påvist nogen videre anvendelse. Jeg foreslår derfor Domstolen at give Kommissionen medhold i dens påstand, men kun i det omfang den angår Den Franske Republiks behandling af de omhandlede kontrakter.

22 — Dom af 13.12.1989, sag C-342/87, Sml. s. 4227, præmis 18.

IV — Forslag til afgørelse

38. På denne baggrund foreslår jeg Domstolen at træffe følgende afgørelse:

1) Det fastslås, at Den Franske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF af 6. december 1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet, særlig direktivets artikel 2, ved at nægte at tilbagebetale moms til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i Frankrig, i tilfælde, hvor disse personer har indgået underentreprisekontrakter med en afgiftspligtig person, der er etableret i Frankrig, om udførelse af en del af et arbejde, der indgår i en sammensat kontrakt om affaldshåndtering.

2) Den Franske Republik betaler sagens omkostninger.